

РЕЗУЛЬТАТ НАУКОВИХ ДОСЛІДЖЕНЬ З ПРОБЛЕМ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА КОНТРОЛЮ МАТЕРІАЛЬНИХ РЕСУРСІВ

*Проаналізовано науковий результат дисертаційних досліджень,
проведених в Україні та Російській Федерації з проблем обліку,
аналізу та контролю матеріальних ресурсів*

Постановка проблеми. Будь-яке наукове дослідження має базуватися на знанні наукового доробку попередників, у зв'язку з чим одним з ключових етапів будь-якого наукового дослідження є аналіз результатів наукових досліджень попередників. Необхідність такого аналізу обумовлена неможливістю допущення повторів наукового результату та необхідністю подальшого розвитку науки для пошуку істини.

Огляд останніх досліджень і публікацій. Питання бухгалтерського обліку, контролю і аналізу матеріальних ресурсів досліджували значна кількість науковців, як на теренах України, так і в Російській Федерації. Даному питанню приділяли увагу: Г.Н. Бакуліна, М.Г. Бейгельзімер, Т.А. Битюкова, С.П. Крамарчук, Д.Б. Крилов, І.І. Леонова, О.В. Лиско, В.А. Ровенських, В.В. Роздобудько, Н.А. Сиротенко, С.А. Тарасова, Є.А. Уст'янець, М.Т. Шендригоренко та інші.

Метою дослідження є систематизація та аналіз результату наукових досліджень, проведених в Україні та Російській Федерації з проблем обліку, аналізу та контролю матеріальних ресурсів, для виявлення проблемних питань, які не знайшли свого розкриття в роботах, що досліджуються.

Виклад основного матеріалу. На сьогодні наявність результату наукового дослідження є невід'ємною характеристикою, яка робить можливим подання дисертації до захисту та її подальше проходження. Так, відповідно до Порядку присудження наукових ступенів і присвоєння вченого звання старшого наукового співробітника [10] передбачено, що докторська дисертація повинна містити наукові положення та науково-обґрунтовані результати у певній галузі науки, що розв'язують важливу наукову або науково-прикладну проблему і щодо яких здобувач є суб'єктом авторського права (п. 12); кандидатська дисертація повинна містити нові науково-обґрунтовані результати проведених здобувачем досліджень, які розв'язують конкретне наукове завдання, що має істотне значення для певної галузі науки (п. 13).

Аналіз наукових результатів теоретичного надбання з будь-якої проблеми є невід'ємною складовою здійснення наукового дослідження за обраною темою. Однак, досить часто виникає питання, що становить науковий результат, які критерії його виділення та характерні ознаки. Як стверджують В.Г. Шоріна та В.В. Косолапова, "межею, за якою те, що приймається за нове, є такий стан отриманого знання, при якому воно жодного впливу на вихідну підставу результату не справляє. Вершина ж новизни характеризує ситуацію, при якій доводиться переглядати принципи раніше накопиченого знання" [18, с. 127]. Природно, що одержання нового наукового результату призводить до певних наслідків. Як зазначає Т. Котарбинський: "Наслідком переоцінки старих знань у світлі нових є: по перше, відкидання виявленого помилкового; по-друге, звільнення старих знань від історичної форми їхнього одержання та існування; по-третє, уточнення сфер застосування старого знання; по-четверте, заміна неекономних (громіздких) методів вирішення завдань більш простими та економними" [5].

Враховуючи важливість достовірного визначення, що може вважатися науковим результатом, серед науковців існують спроби розробити критерії визначення новизни знань. Так, наприклад, шкалу визначень новизни знань запропонували В.Г. Шорін і В.В. Косолапов: а) як граничне значення новизни буде прийматися знання, прямо протилежне досягнутому (істина проти помилки); б) як вищий ступінь новизни в межах істинних результатів – знання, що заперечує попереднє знання як окремий випадок (принцип відповідності); в) як нижчий ступінь новизни – знання, що уточнює будь-які положення, формули, поняття, уявлення, висновки тощо. Інші значення розташовуються на цій шкалі між вищим ступенем новизни й новизною уточнюючою. Особливою формою новизни є знання, що виникає в результаті аплікації старого знання на нову невивчену (або мало вивчену) галузь” [18].

Як зазначають В.Г. Шорін та В.В. Косолапов “здійсненими можна вважати лише такі результати, які містять вказівки до застосування, сфери застосування, обмеження на застосування, що випливають із самого змісту знання, методики застосування або хоча б принципів їх побудови” [18].

Зеленецький В. пропонує поділяти результати наукової діяльності на три класи залежно від форми (табл. 1)

Таблиця 1. Класи результатів наукової діяльності за В. Зеленецьким (згруповано на основі [4])

| Назва класу результату наукової діяльності | Характеристика |
|--|--|
| інформаційні | належать виражені в конкретній (природній або штучній) мові різноманітні документи, наприклад, інструкції, методики, положення тощо, які використовуються для підвищення ефективності як організаційної, так і виконавчої діяльності |
| речовинні | прибори, прилади та інші аналогічні, речовинні за формою пристрої, які застосовуються для вирішення найрізноманітніших завдань, що постають перед відповідним суб'єктом |
| комплексні (або складові) | різноманітні технічні та інші за формою й функціональним призначенням пристрої, цінність яких визначається як речовою формою, так і своїми інформаційними або записуючими можливостями |

Проводячи дослідження з проблем бухгалтерського обліку, економічного аналізу та контролю економічних ресурсів неможливо не зупинитися на аналізі наукового доробку попередників.

Відповідно до суцільної вибірки дисертаційних досліджень вітчизняних вчених в період з 1993 по 2010 роки за даними системи каталогів авторефератів та дисертацій Національної бібліотеки України ім. В.І. Вернадського¹ з проблем бухгалтерського обліку, аналізу та контролю матеріальних ресурсів за спеціальностями 08.06.04 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит та 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) захищено 4 та 1 дисертації відповідно на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук (табл. 2).

¹Національна бібліотека України ім. В.І. Вернадського: каталог авторефератів [Електронний ресурс]. – Режим доступу:<http://www.nbuv.gov.ua>.

Таблиця 2. Дисертації захищені на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук з проблем бухгалтерського обліку, аналізу та контролю матеріальних ресурсів в Україні

| Автор та назва дисертації | Рік захисту | Галузь | Разом |
|--|-------------|--------------------------------------|-------|
| <i>08.06.04 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит</i> | | | |
| Шендригоренко М.Т. Методика обліку, контролю і аналізу матеріальних ресурсів [17] | 2000 | Гірничодобувні підприємства | 4 |
| Крамарчук С.П. Облік і аналіз матеріальних сировинних ресурсів [6] | 2006 | Плодоовочева консервна промисловість | |
| Лиско О.В. Облік і контроль використання матеріально-технічних ресурсів у капіальному будівництві [9] | 2006 | Будівництво | |
| Роздобудько В.В. Облік і контроль використання матеріально-технічних ресурсів у автотранспортному виробництві з застосуванням ПЕОМ [12] | 2006 | Автотранспортне виробництво | |
| <i>08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)</i> | | | |
| Сиротенко Н.А. Функції обліку та контролю в системі управління матеріальним забезпеченням виробництва [13] | 2007 | Кондитерська галузь | 1 |

Для детального аналізу наукового напрацювання дослідників, зазначених в таблиці 2, доцільно проаналізувати положення наукової новизни, що виносилися на захист (табл. 3).

Таблиця 3. Аналіз наукової новизни дисертацій, присвячених матеріальним ресурсам, за спеціальностями 08.06.04 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит та 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)

| Автор | Напрями наукової новизни | | | | | | | | | | |
|--------------------|---|---------------|--------------|-------------------|----------|-----------------|-------------------|--|--|-------------------------------|----------------------|
| | Методика аналізу забезпечення, формування та використання | Методи обліку | Класифікація | Понятійний апарат | Оцінка | Методика обліку | Методика контролю | Інтеграція систем управлінського, бухгалтерського і податкового обліку | Використання новітніх технологій в обліку і контролі | Організація обліку і контролю | Управлінський аспект |
| Шендригоренко М.Т. | + | | | + | + | + | + | | + | | |
| Крамарчук С.П. | + | | | + | + | + | | + | | | + |
| Лиско О.В. | | + | + | | | + | + | | | | |
| Роздобудько В.В. | | + | + | + | | + | + | + | + | | |
| Сиротенко Н.А. | | | + | + | | + | | | | + | |
| Кількість | 2 | 2 | 3 | 4 | 2 | 5 | 3 | 2 | 2 | 1 | 1 |

Понятійний апарат. Майже кожен із зазначених дослідників серед винесених положень наукової новизни зазначає питання щодо уточнення понятійного апарату, в тому числі поняття “матеріальні ресурси”, та удосконалення класифікації.

Так, спираючись на дослідження публікацій в економічній літературі, М.Т. Шендригоренко поняття “матеріальні ресурси” трактує як предмети праці, виробничі запаси або ж матеріали, що відносяться до групи економічних ресурсів, чи просто запаси [17]. До складових частин, які формують матеріальні ресурси як об’єкт обліку і контролю, автор відносить: сировину, основні і допоміжні матеріали, паливо, тару і тарні матеріали, запасні частини, купівельні напівфабрикати.

Крамарчук С.П., в контексті дослідження матеріально-сировинних ресурсів, до матеріальних ресурсів, окрім основних засобів і виробничих запасів, відносить енергію (електричну, теплову) та воду. В свою чергу поняття “матеріальні сировинні ресурси” підприємства вважає вужче, ніж категорії “матеріальні ресурси”, “матеріальні цінності”, “предмети праці”, “виробничі запаси” і визначає, що складовими матеріальних сировинних ресурсів є ресурси, які безпосередньо є компонентами для виготовлення продукції [6]. З метою ефективної організації їх постачання, зберігання та використання С.П. Крамарчук пропонує класифікацію: за роллю у процесі виробництва (основні і допоміжні); за ступенем коливань закупівельних цін; за термінами зберігання; за умовами зберігання; за джерелами постачання; за необхідністю визначення та контролю якісних показників [6].

Лиско О.В. розроблено галузеву класифікацію в плануванні, обліку і контролі зберігання та використання матеріально-технічних ресурсів на підприємствах капітального будівництва за технологічною ознакою, метою якої є відповідність матеріальних ресурсів вимогам технологічних процесів. Однак, в авторефераті автор не дає загального визначення, що він розуміє під “матеріальними ресурсами” або “матеріально-технічними ресурсами” та їх складових.

Роздобудько В.В., беручи за основу автотранспортне виробництво, розглядає матеріально-технічні ресурси та узагальнює їх як сукупність засобів та предметів праці, що є основою технології транспортного процесу [12]. Пропонує запровадити класифікацію залежно від експлуатаційних потреб рухомого складу автотранспортного підприємства. Згідно даної класифікації матеріально-технічні ресурси варто розподілити на дві групи – основні та допоміжні ресурси.

Матеріальними ресурсами Н.А. Сиротенко називає ресурси, що перебувають у господарській сфері (на складах, у виробничому процесі та ін.). Крім того, автором запропоноване визначення понять “еталонні екологічно чисті матеріальні ресурси”, “екологічно чисті матеріальні ресурси” та “давальницькі матеріальні ресурси”.

Сиротенко Н.А. розроблена багаторівнева класифікаційна модель з відправною позицією – стан ресурсів (статичний, динамічний), здатна показати різноманітні відхилення на етапах руху матеріальних ресурсів та значно поліпшити змістовне наповнення інформаційних потоків процесу управління. Дана класифікація має 20 класифікаційних ознак, за кожною з яких виділено не менше двох складових, що тільки ускладнює обробку інформації для прийняття оперативних та ефективних управлінських рішень.

Методика бухгалтерського обліку. Питання методики бухгалтерського обліку розкрито всіма без винятку науковцями, роботи яких досліджуються.

Пропозиції, щодо *вдосконалення первинних і зведених документів*, внесли С.П. Крамарчук і Н.А. Сиротенко. Так, С.П. Крамарчук, досліджуючи плодоовочеві консервні підприємства, при відображенні руху матеріальних ресурсів пропонує використовувати вдосконалені ним форми товарно-транспортної накладної, “Оперативного журналу надходження сировини”, “Рапорту про утворення відходів”, “Накладної на здачу відходів на склад”, “Нагромаджувальну відомість обліку

вторинних ресурсів”, “Акта про брак і бій продукції та тари, виявлених у виробництві”. Документи для організації обліку матеріальних ресурсів, що формуються на повернуті кондитерські вироби та екологічно чисті матеріальні ресурси, розроблені Н.А. Сиротенко (серед них: “Журнал обліку повернутих підприємству кондитерських виробів”, “Відомість руху кондитерських виробів” та “Відомість позабалансового обліку за субрахунками матеріальних ресурсів”, “Відомість обліку транспортно-заготівельних витрат, пов’язаних з придбанням екологічно чистих матеріальних ресурсів”).

Невід’ємною частиною ідентифікації матеріальних ресурсів є їх *номенклатурний номер*. Так, О.Н. Лиско запропонував методичні принципи складання номенклатурцінника на матеріально-технічні ресурси за єдиними обліковими цінами, що дозволить управляти ціноутворенням відповідно до проектно-кошторисних асигнувань на будівництво в умовах ринкових відносин. Сиротенко Н.А. визначено підхід побудови номенклатурного номеру матеріальних ресурсів.

Удосконалення плану рахунків та внесення змін до інструкції з його використання. Сиротенко Н.А. підготовлено фрагмент з робочого плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств кондитерської галузі, у якому розглянуто особливості ведення балансового та позабалансового обліку повернутих кондитерських виробів – за допомогою позабалансового рахунку 027 “Повернуті кондитерські вироби” та балансового субрахунку 202.2 “Напівфабрикати, утворені з повернутих кондитерських виробів”, екологічно чистих матеріальних ресурсів – із використанням позабалансового субрахунку 026 “Виробничі запаси на лабораторному обстеженні” та балансового субрахунку 201 “Екологічно чиста сировина й матеріали”, внесено рекомендації щодо удосконалення побудови рахунку 80 “Матеріальні витрати” за допомогою окремого виділення транспортно-заготівельних витрат. Автором уточнено й доповнено статті транспортно-заготівельних витрат; рекомендовано для підприємств кондитерської галузі здійснювати облік транспортно-заготівельних витрат за субрахунками до рахунку 20 “Виробничі запаси” із виділенням: оплати тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи; оплати тарифів за транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання; націнок постачальницьких підприємств; мита і платежів, пов’язаних з імпортом запасів; витрат на утримання спеціальних заготівельних контор, складів і агентств, організованих підприємством у місцях заготівель (закупки) запасів; відряджень, пов’язаних із заготівлею запасів; витрат на тару; нестач і псування запасів; утримань заготівельно-складського апарату; інших витрат.

Питання *оцінки матеріальних ресурсів* також не залишилося поза увагою дослідників. Так, наприклад, М.Т. Шендригоренком здійснено дослідження порядку використання методів оцінки (ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів, середньозваженої собівартості, ФІФО, ЛІФО, нормативних затрат, ціни продажу) з визначенням їх переваг і недоліків. За результатами проведеного дослідження автором зроблено висновок, що ефективність використання конкретного методу оцінки матеріальних ресурсів залежить в першу чергу, від стану договірних зв’язків з постачальниками, по друге, від своєчасності і ритмічності забезпечення виробництва необхідними матеріалами та інших факторів, які впливають на показники діяльності гірничовидобувного підприємства [17]. Крамарчук С.П. на основі узагальнення результатів дослідження проблеми віднесення до складу витрат, витрати на зберігання на складах необхідних розмірів запасів для забезпечення

безперервності діяльності, оскільки воно не врегульоване П(С)БО 9 “Запаси”, встановив необхідність розмежування обліку транспортних і заготівельно-складських витрат, відкривши до рахунку 29 “Транспортно-заготівельні витрати” два окремі субрахунки: 291 “Транспортні витрати” і 292 “Заготівельно-складські витрати”. Крім того, витрати з доведення матеріальних сировинних ресурсів до стану, в якому вони придатні до використання, що відповідно до П(С)БО 9 “Запаси” відносяться до фактичної собівартості матеріалів, С.П. Крамарчук вважає за доцільне списувати на витрати виробництва, оскільки за своєю економічною суттю – це первинна переробка, яка повинна включатися в технологічний процес. У свою чергу, витрати, пов’язані з отриманням інформаційних і посередницьких послуг, варто відносити до адміністративних витрат.

На підставі порівняльного аналізу С.П. Крамарчуком визначено переваги і недоліки методів оцінки матеріальних ресурсів при їх витрачанні у виробництві. Дослідження показало, що при списанні плодоовочевої сировини у виробництві доцільно застосовувати метод нормативних витрат, який сприяє об’єктивному віднесенню її вартості на собівартість виготовленої продукції. Для цілей застосування даного методу автором розроблено форму зведеної відомості відхилень від норм матеріальних витрат у цеху за місяць, застосування якої підвищить ефективність використання матеріальних ресурсів.

Крамарчук С.П. запропоновано удосконалену методику оцінки відходів за допомогою науково обґрунтованих коефіцієнтів, що сприятиме їх ефективному використанню.

Методи обліку. Науковцями О.Н. Роздобудько і О.Н. Лиско, досліджуючи матеріально-технічні ресурси на автотранспортних підприємствах і будівництві відповідно, було удосконалено систему нормативного методу обліку використання ресурсів. Зокрема, О.Н. Лиско запропоновано блок-схему визначення норми матеріально-технічних ресурсів і алгоритм документування відпуску матеріально-технічних ресурсів у системі автоматизованої обробки даних на ПЕОМ, В.В. Роздобудько розроблено блок-схеми, алгоритми, що дозволяють виявляти перевитрати ресурсів і попереджувати їх виникнення.

Дослідженню **управлінського аспекту обліку матеріальних ресурсів** приділено увагу в дисертації С.П. Крамарчука. Автором запропоновані напрями дослідження, мета і методи збору інформації, необхідної для складання бізнес-плану постачальницької та виробничої діяльності підприємства. Визначено та обґрунтовано оптимальний обсяг інформації для прийняття таких управлінських рішень: вибір постачальників матеріальних сировинних ресурсів; визначення оптимальної партії і доцільних ритмів постачання. Крім того, обґрунтовано доцільність застосування методів ABC- та XYZ-аналізу.

Одним із напрямів наукової новизни науковців С.П. Крамарчука і В.В. Роздобудько є розробка моделей **інтеграції інформаційних потоків** про рух матеріальних ресурсів в **управлінському, фінансовому, статистичному і податковому обліку**, що дозволяє уникати дублювання інформації, підвищить оперативність і активність обліку в управлінні матеріальними ресурсами, зокрема, та фінансово-господарською діяльністю в цілому.

Методика економічного аналізу. Крамарчуком С.П. підкреслено актуальність застосування перспективного аналізу діяльності підприємства, відповідно до чого автором визначено обсяг інформації, потрібної для комплексного перспективного аналізу з метою складання виробничого плану.

Важливою складовою розробки останнього є аналіз беззбитковості. А також, розроблено методику визначення і застосування такого показника, як резерв для покриття постійних витрат під час спаду та припинення виробництва.

Методика господарського контролю. Лиско О.Н. запропоновано методику техніко-економічного контролю постачання і використання конструкцій, їх комплектності, що забезпечить регулярність їх надходження і використання у будівництві, попереджуватиме технологічні простоя і некомплектні незавершені роботи.

Роздобудько В.В. пропонує методику щоденного оперативного контролю на основі нормативного методу обліку витрат і нормативного бюджетування. Моделі стандартів контролю операцій з матеріально-технічними ресурсами запропоновано О.Н. Лиско і В.В. Роздобудько. Сиротенко Н.А. при здійсненні внутрішнього контролю обґрунтована доречність проведення перевірки за стадіями руху ресурсів, що сприяє узагальненню та вивченню наявних порушень (форми робочих документів, розроблених особисто автором: на стадії придбання та зберігання матеріальних ресурсів – "Відомість розрахунку матеріальних ресурсів, утворених з повернутих кондитерських виробів"; "Результати перевірки оприбуткування матеріальних ресурсів, отриманих з повернутих кондитерських виробів"; "Результати перевірки оприбуткування еталонних екологічно чистих (екологічно чистих) матеріальних ресурсів"; на стадії використання – "Тестування системи понадлімітного відпуску матеріальних ресурсів"; "Результати перевірки матеріальних ресурсів, які вибули внаслідок надзвичайної події"; на стадії підсумкового контролю за станом і рухом матеріальних ресурсів – "Результати перевірки вжитих заходів на підставі даних попередніх форм контролю").

Згідно з суцільною вибіркою дисертаційних досліджень відповідно до електронного каталогу інформаційної бази Російської державної бібліотеки² за ключовим поняттям «матеріальні ресурси» виявлено 8 дисертаційних робіт, які виконувалися протягом 1984-2011 рр. та були успішно захищені на здобуття ступеня кандидата економічних наук (табл. 4).

Таблиця 4. Дисертації захищені на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук з проблем бухгалтерського обліку, аналізу та контролю матеріальних ресурсів в Російській Федерації за спеціальністю 08.00.12 – Бухгалтерський облік, статистика

| Автор та назва дисертації | Рік захисту | Галузь |
|---|-------------|--|
| 1 | 2 | 3 |
| Бейгельзімер М.Г. Удосконалення нормативного методу обліку та контролю використання матеріальних ресурсів в умовах інтегрованої обробки економічної інформації на підприємствах дрібносерійного типу виробництва [2] | 1984 | Підприємства дрібносерійного виробництва |
| Бакуліна Г.Н. Організація економічного контролю за збереженістю матеріальних ресурсів: на прикладі сільськогосподарських підприємств Рязанської області [1] | 1998 | Сільське господарство |
| Битюкова Т.А. Організація обліку та внутрігосподарського контролю матеріально-виробничих ресурсів [3] | 2002 | Харчова промисловість |

²Російська державна національна бібліотека:каталог авторефератів [Електронний ресурс]. – Режим доступу [http:// sigla.rsl.ru](http://sigla.rsl.ru).

Продовження табл. 4

| 1 | 2 | 3 |
|---|------|--------------------------------------|
| Тарасова С.А. Статистичне дослідження матеріально-технічних ресурсів підприємств поштового зв'язку [15] | 2004 | Підприємства поштового зв'язку |
| Устьянцев Е.А. Організація бухгалтерського обліку матеріальних ресурсів та контролю за їх використанням на електростанціях [16] | 2004 | Електростанції |
| Леонова І.І. Бухгалтерський облік і контроль матеріальних ресурсів [8] | 2007 | Льонокомбінати |
| Ровенських В.А. Удосконалення обліку матеріальних ресурсів на гірничодобуваних підприємствах [11] | 2011 | Гірничодобувні підприємства |
| Крилов Д.Б. Інформаційно-аналітичне забезпечення матеріально-виробничими ресурсами (на прикладі підприємств залізничного транспорту) [7] | 2011 | Підприємства залізничного транспорту |
| Разом | x | 9 |

Для детального аналізу наукового напрацювання дослідників, зазначених в таблиці 4, доцільно проаналізувати положення наукової новизни, що виносилися на захист (табл. 5).

Таблиця 5. Аналіз наукової новизни дисертацій, присвячених матеріальним ресурсам, за спеціальністю 08.00.12 – Бухгалтерський облік, статистика

| Автор | Напрями наукової новизни | | | | | | |
|------------------|--------------------------|-------------------|----------|-----------------|-------------------|--|----------------------|
| | Класифікація | Понятійний апарат | Оцінка | Методика обліку | Методика контролю | Інтеграція систем управлінського, бухгалтерського і податкового обліку | Організація контролю |
| Битюкова Т.А. | + | + | | + | | + | + |
| Леонова І.І. | + | + | | + | + | + | |
| Ровенських В.А. | + | + | + | + | | | + |
| Крилов Д.Б. | + | + | | | + | + | |
| Кількість | 4 | 4 | 1 | 3 | 2 | 3 | 2 |

Поняття матеріальних ресурсів. Битюкова Т.А. під матеріально-виробничими ресурсами розуміє ресурсну частину оборотного капіталу, яка має матеріально-речову форму і пов'язана з усіма стадіями виробничо-господарської діяльності.

Леоновою І.І. на основі дослідження існуючих наукових трактувань і детального розгляду галузевих особливостей підприємств з виробництва лляних тканин і виробів уточнено і обґрунтовано зміст поняття “сировини” і “матеріальні ресурси”. Під “матеріальними ресурсами” в бухгалтерському обліку слід розуміти вартісне вираження запасів предметів праці на складах організації, призначених для обробки в процесі виробництва, напівфабрикатів власного виробництва і незавершеного виробництва на робочих місцях, проміжних кладових і складах готових напівфабрикатів, а також матеріальних запасів, призначених для потреб управління. Під сировиною з метою бюджетування, бухгалтерського обліку і контролю матеріальних ресурсів і витрат в лляній промисловості автором пропонується розуміти лляне волокно коротке і довге (різних номерів), видів обробки і різного фізико-хімічного складу та місць вирощування і т.д.

Матеріальні ресурси, стверджує В.А.Ровенських, є важливою частиною виробничих ресурсів і представляють собою сукупність предметів праці, призначених для використання в процесі виробництва суспільного продукту. Матеріальні ресурси підприємств гірничовидобувної промисловості поділяються на три основні категорії: основні витратні матеріали, запасні частини до основного технологічного й іншого допоміжного обладнання, інші допоміжні матеріали, які використовуються як на основних, так і на допоміжних виробництвах.

Матеріальні ресурси гірничовидобувних підприємств – це вартісне вираження запасів сировини і матеріалів, напівфабрикатів, палива і енергії, призначених для виробництва продукції із залізної руди і використання у виробничому процесі, потреб управління і продажу.

Крилов Д.Б. визначає матеріально-виробничі ресурси як сукупність предметів праці, використання яких потенційно можливе в процесі виробництва, і які розглядаються як в конкретний момент часу, так і в процесі їх руху. Матеріально-виробничі ресурси більш широке поняття, ніж матеріально-виробничі запаси, оскільки запаси можуть розглядатися тільки на конкретний момент часу. Матеріально-виробничі запаси автором поділено на реальні та потенційні. Реальні – це наявні на підприємстві предмети праці, призначені для прямого або опосередкованого використання в процесі виробництва і участь яких в процесі виробництва можлива в тій матеріально-речовій формі, в якій вони зараз знаходяться. Потенційні матеріально-виробничі ресурси – це предмети праці, які на даний момент відсутні на підприємстві, але для яких існує висока вірогідність надходження на підприємство або предмети праці, які належать підприємству, але використання яких в даний момент часу у виробничому процесі недоцільно.

Класифікація матеріальних ресурсів. Битюковою Т.А. встановлено, що перелік субрахунків до рахунку 10 “Матеріали” в повній мірі не відповідає вимогам управління матеріально-виробничими ресурсами підприємств харчової промисловості. Для усунення відміченого недоліку пропонується відкрити такі субрахунки до рахунку 10 “Матеріали”: харчова сировина, основні матеріали, тара і тарні матеріали, паливно-мастильні матеріали, спеціальний одяг і взуття, допоміжні матеріали, інші.

Леонова І.І. в роботі пропонує класифікувати матеріальні ресурси за наступними підставами (ознаками): для планування запасів і витрат (за методами управління, способами формування, часом надходження в запасах, носіями витрат, місцями надходження сировини і напівфабрикатів); для ведення бухгалтерського обліку, калькулювання ресурсів і організації системи внутрішнього контролю (за значимістю у виробничому процесі, однорідністю складу, напрямками витрат і функціональною роллю, методами визначення вартості, місцями зберігання і матеріально-відповідальними особам).

З позиції натурально-речового підходу, стверджує В.А.Ровенських, за ознакою походження всі матеріальні ресурси гірничодобувних підприємств можна класифікувати, виділяючи первинні, виробничі і вторинні.

Криловим Д.Б. розроблено класифікацію матеріально-виробничих ресурсів, яку пропонується використовувати на підприємствах залізничного транспорту. Класифікація включає класифікаційні моделі, що використовуються для організації синтетичного і аналітичного обліку, призначені для формування внутрішньої звітності по матеріально-виробничим ресурсам без створення спеціальних аналітичних рахунків, а також призначених для організації обліку вторинних матеріальних ресурсів (відходів).

Методика бухгалтерського обліку. Битюковою Т.А. запропоновано ввести в практику бухгалтерського обліку синтетичний рахунок з обліку заготівельно-складських витрат 12 “Заготівельно-складські витрати”, відкриваючи до нього два субрахунки: 12/1 “Транспортно-заготівельні витрати” і “Складські витрати”. Зважаючи на особливості діяльності підприємств харчової промисловості автором дисертації запропоновано перелік аналітичних рахунків до рахунку 12/1 і 12/2. Для уникнення розбіжностей між бухгалтерським та податковим обліком Т.А. Битюковою надані пропозиції з розширення складу показників, які відображаються на рахунках 15 “Заготівля і придбання матеріальних цінностей”, 16 “Відхилення у вартості матеріальних цінностей” з використанням більш розгорнутої системи кодів, що дозволить збільшити місткість інформаційної бази системи обліку.

В дисертації піддано критиці діючий порядок обліку зворотних відходів. Автор більш правильним вважає варіант їх оцінки відповідно до правил податкового обліку. Для обліку причин і ініціаторів зміни норм розроблена більш детальна їх номенклатура для підприємств харчової промисловості.

Леоновою І.І. введено субрахунки та рахунки аналітичного обліку до рахунку 10 “Матеріали”, 20 “Основне виробництво” і 21 “Напівфабрикати власного виробництва”, а також запропоновано методичний підхід до складання бюджетів матеріальних ресурсів в місцях зберігання запасів і виникнення витрат.

Проект методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку матеріальних ресурсів на гірничодобувних підприємствах, що дозволяє зробити облік єдиним і максимально врахувати галузеві особливості гірничодобувних підприємств розроблено В.А. Ровенських.

Питання організації бухгалтерського обліку піднімав в роботі Д.Б. Крилов, зокрема, ним запропонована методика організації обліку вантажу на новому позабалансовому рахунку 022 “Вантажі, прийняті до перевезення”. Автором запропоновано відкривати позабалансовий рахунок 023 “Оціночні зобов’язання за претензіями через неякісного перевезення”. Криловим Д.Б. розроблена методологія організації бухгалтерського обліку вторинних матеріально-виробничих ресурсів орієнтована на формування інформаційних потоків для прийняття управлінських рішень. Для обліку безпосередньо дорогоцінних металів пропонується відкриття позабалансового рахунку “Дорогоцінні метали, які містяться в необоротних і оборотних активах”.

Питання оцінки матеріальних ресурсів піднімали І.І. Леонова та В.А. Ровенських. Так, І.І. Леоновою запропоновано здійснювати оцінку сировини та напівфабрикатів за трансфертними цінами, з метою моніторингу руху сировини і напівфабрикатів по технологічним переділам. Ровенських В.А. обґрунтовано вибір методу ФІФО для оцінки матеріальних ресурсів гірничодобувних підприємств (окрім напівфабрикатів власного виробництва), а також приділено увагу оцінці матеріальних ресурсів за справедливою вартістю. Для відображення суми перевищення справедливої вартості над фактичною вартістю матеріальних ресурсів, пропонується введення до системи бухгалтерських рахунків з обліку матеріальних ресурсів уточнюючого (регулюючого) рахунку 12 “Націнка (знецінення) матеріальних ресурсів” і рахунку 95 “Відкладені доходи”. Суму відкладених доходів слід відносити в дебет субрахунку 12-1 “Націнка матеріальних ресурсів” і кредит рахунку 95 “Відкладені доходи”.

Досить поширеним серед науковців є питання **інтеграції обліку**. Аналіз запитів різних груп користувачів (структурних підрозділів підприємства) надав Т.А. Битюковій можливість зробити висновок, що кожен з них залежно від поставлених

завдань, має свої вимоги до інформаційного забезпечення, використовуючи різні підсистеми обліку. Відповідно до чого автором обґрунтовано необхідність створення інтегрованої системи формування і обробки даних, які задовольняють інформаційні запити користувачів. Тобто є необхідність інтегрування всіх видів обліку як на технічному (документування) та і на організаційному рівнях. В умовах інтеграції облікової системи піднімається питання необхідності появи управлінського обліку, основною відмінністю якого від фінансового обліку є формування інформації для потреб внутрішніх користувачів. Взаємодія бухгалтерського і податкового обліку пояснюється необхідністю формування показників для визначення податкової бази на основі первинних документів.

Леоновою І.І. представлено робочий план рахунків, яких охоплює кореспонденцію управлінських рахунків і рекомендований порядок взаємозв'язку двох підсистем бухгалтерського обліку – фінансового і управлінського обліку.

З метою інтеграції різних видів обліку (фінансового, управлінського і частково статистичного) та створення єдиної інформаційної бази Д.Б. Крилов пропонує внесення змін в робочий план рахунків підприємства. Для складання управлінської звітності: рахунки призначені для контролю виконання бюджету постачання і бюджету витрачання матеріально-виробничих ресурсів, рахунки призначені для контролю цінностей по яким встановлений особливий порядок обліку, контрольні рахунки для обліку потенційних ресурсів. Для контролю бюджету автором запропоновано відкриття двох позабалансових рахунків: рахунок "Бюджет постачання матеріально-виробничих ресурсів" і рахунок "Бюджет використання матеріально-виробничих ресурсів".

Значну увагу в захищених роботах приділено питанням **організації та методики господарського контролю**. Так, наприклад, розглядаючи питання *організації контролю* Т.А. Битюкова особливу увагу приділяє побудові системи внутрішнього аудиту, який представляє собою, в деякій мірі, незалежну діяльність в середині підприємства з перевірки і оцінки її роботи з метою розробки рекомендацій, спрямованих на ефективність використання ресурсів. Зокрема, визначено перелік завдань внутрішнього аудиту, запропоновано організаційні варіанти побудови внутрішнього аудиту, а також вивчено методи проведення внутрішнього аудиту матеріально-виробничих ресурсів.

На основі глибокого дослідження організації комплексного контролю використання матеріальних ресурсів у виробництві В.А. Ровенских розроблено єдину для гірничовидобувних підприємств систему цифрового позначення, представлену у вигляді кодів по видам відхилень, причинам і винним особам. В частині *методики контролю* І.І. Леоновою розроблено комплекс контрольних процедур для кожного технологічного переділу і запропонована послідовність їх проведення. Для забезпечення контролю за рухом, витратами і втратами напівфабрикатів в переділах і виявлення відхилень фактичного витрачання від норм автором пропонується використовувати розрахунково-балансовий метод. Для зниження ризику зловживань і підвищення надійності контролю Б.Д. Криловим пропонується впровадження переліку контрольних процедур.

Проведений аналіз результату наукових робіт, захищених з проблем бухгалтерського обліку, економічного аналізу та контролю матеріальних ресурсів дає підстави стверджувати, що тематиці наукових робіт властива чітка галузева спрямованість, що з одного боку є позитивним явищем, оскільки на більш глибокому практичному рівні дозволяє підійти до організації та ведення

бухгалтерського обліку за темою дослідження в конкретній галузі, а з іншого – може бути охарактеризовано як явище негативне, оскільки наукове завдання, що має істотне значення для певної галузі науки несуттєво варіюватиме залежно від вибору галузі дослідження. Як стверджує Я.В. Соколов: “дисертанти повинні проводити дослідження саме наукових проблем, а не заглиблюватися в галузеві аспекти, тиражуючи тематику за галузями виробництва: калькуляція собівартості в харчовій промисловості (птахівництві, кондитерському виробництві або особливості калькуляції монпансьє тощо) [14, с. 5]. Не можна присвячувати дисертації певній галузі виробництва, оскільки після робіт Е.К. Гільде не може бути науки обліку витрат у швейному, взуттєвому тощо виробництвах. Але може і повинна бути наука про методологію обліку витрат” [14, с. 5].

Варто відзначити, що в ході проведеного дослідження наукових результатів не простежується спроба авторів проаналізувати міждисциплінарні зв'язки, відсутні також спроби вирішити питання за темою дослідження на перетині з економічною теорією, фінансами, юриспруденцією. Так, наприклад, невирішеними залишаються питання сутності поняття “матеріальні ресурси” та узгодженого набору їх складових в бухгалтерському обліку, економічній теорії, економічному аналізі. Поза увагою дослідників залишилися також питання особливостей бухгалтерського обліку матеріальних ресурсів, відносно яких у підприємства диференційовано складові право власності, а також вплив такої диференціації на ступінь та можливість привласнення доходів від матеріальних ресурсів, відносно яких обмежені права, або ефективного управління співвідношенням таких прав. Не дослідженими залишаються також питання специфікації прав власності на матеріальні ресурси і обмеженості останніх у зв'язку з такою специфікацією, що потребує розробки елементів облікової політики та методичного забезпечення бухгалтерського обліку, економічного аналізу та контролю вказаного виду ресурсів. Економіко-математичні методи також не знайшли широкого використання при проведених дослідженнях. Поза увагою дослідників, як свідчить проведений аналіз результату наукових досліджень, залишився і взаємозв'язок формування показників щодо матеріальних ресурсів на мікро- та макрорівнях.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Аналіз положень наукової новизни робіт, присвячених проблемам бухгалтерського обліку, економічного аналізу та контролю матеріальних ресурсів дає підстави зробити висновки:

1. Питання бухгалтерського обліку, економічного аналізу та господарського контролю операцій з матеріальними ресурсами є полем дослідження як вітчизняних, так і зарубіжних дослідників. Тематиці наукових робіт властива чітка галузева спрямованість.

2. Позитивно характеризуючи науковий доробок з окреслених проблем, варто відмітити, що ряд проблемних питань залишилися поза увагою дослідників: сутність поняття “матеріальні ресурси” та узгоджений набір їх складових в бухгалтерському обліку, економічній теорії, економічному аналізі; особливості бухгалтерського обліку матеріальних ресурсів, відносно яких у підприємства диференційовано складові право власності; розробка елементів облікової політики та методичного забезпечення бухгалтерського обліку, економічного аналізу та контролю матеріальних ресурсів у зв'язку зі специфікацією прав власності на них і обмеженістю останніх у зв'язку з такою специфікацією; застосування економіко-математичних методів; взаємозв'язок формування показників щодо матеріальних ресурсів на мікро- та макрорівнях. Вказані питання становлять перспективний напрям досліджень.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Бакулина Г.Н. Организация экономического контролю за сохранностью материальных ресурсов: на примере с.-х. орг. Рязанской области: автореф. дис. на соискание науч. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.12 "Бухгалтерский учёт, статистика" [Электронный ресурс] / Г.Н. Бакулина. – Балашиха, 1998. – Режим доступа: <http://www.lib.ua-ru.net/diss/cont/68170.html>.

2. Бейгельзимер М.Г. Совершенствование нормативного метода учета и контроля использования материальных ресурсов в условиях интегрированной обработки экономической информации на предприятиях мелкосерийного типа производства: автореф. дис. на соискание науч. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.12 "Бухгалтерский учёт, статистика" [Электронный ресурс] / М.Г. Бейгельзимер. – Одесса, 1984. – Режим доступа: <http://www.dissercat.com/content/sovershenstvovanie-normativnogo-metoda-ucheta-i-kontrolya-ispolzovaniya-materialnykh-resurso>.

3. Битюкова Т.А. Организация учёта и внутрихозяйственного контроля материально-производственных ресурсов (на материалах пищевой промышленности): автореф. дис. на соискание науч. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.12 "Бухгалтерский учёт, статистика" [Электронный ресурс] / Т.А. Битюкова. – Санкт-Петербург, 2002. – Режим доступа: <http://www.dissercat.com/content/organizatsiya-ucheta-i-vnutrikhozyaistvennogo-kontrolya-materialno-proizvodstvennykh-resurso>.

4. Зеленецький В. Науковий результат: поняття, природа, соціальна цінність / В. Зеленецький // Юридична Україна. – 2005. – № 6. – С. 4-11.

5. Котарбинский Т. Трактат о хорошей работе [пер. с польск. Л.В. Васильева, В.И. Соколовского] / Т. Котарбинский; Под ред. проф. Г.Х. Попова. – М.: Экономика, 1975. – 271 с. – С. 5-19.

6. Крамарчук С.П. Облік і аналіз матеріальних сировинних ресурсів (на прикладі плодоовочевої консервної промисловості): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. экон. наук: спец. 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" [Электронный ресурс] / С.П. Крамарчук. – Київ, 2006. – Режим доступа: http://librar.org.ua/sections_load.php?s=business_economic_science&id=3561&start=8.

7. Крылов Д.Б. Информационно-аналитическое обеспечение управления материально-производственными ресурсами (на примере предприятий железнодорожного транспорта): автореф. дис. на соискание науч. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.12 "Бухгалтерский учёт, статистика" [Электронный ресурс] / Д.Б. Крылов. – Санкт-Петербург, 2011. – Режим доступа: <http://rudocs.exdat.com/docs/index-46247.html>.

8. Леонова И.И. Бухгалтерский учёт и контроль материальных ресурсов льняных комбинатов: автореф. дис. на соискание науч. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.12 "Бухгалтерский учёт, статистика" / И.И. Леонова. – Москва, 2007. – 15 с.

9. Лиско О.В. Облік і контроль використання матеріально-технічних ресурсів: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. экон. наук: спец. 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз і аудит" [Электронный ресурс] / О.В. Лиско. – Київ, 2006. – Режим доступа: <http://dissert.com.ua/content/337925.html>.

10. Порядок присудження наукових ступенів і присвоєння вченого звання старшого наукового співробітника, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 07 березня 2007 р. № 423 // Атестаційний вісник. – 2012. – № 1 (3). – С. 4-12.

11. *Ровенских В.А.* Совершенствование учёта материальных ресурсов на горнодобывающих предприятиях: автореф. дис. на соискание науч. степени канд. экон. наук : спец. 08.00.12 "Бухгалтерский учет, статистика" / В.А. Ровенских. – Белгород, 2011. – 20 с.

12. *Роздобудько В.В.* Облік і контроль використання матеріально-технічних ресурсів у автотранспортному виробництві з застосуванням ПЕОМ автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. экон. наук: спец. 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз і аудит" [Електронний ресурс] / В.В. Роздобудько. – Київ, 2006. – Режим доступу: http://librar.org.ua/sections_load.php?s=business_economic_science&id=3616&start=7.

13. *Сиротенко Н.А.* Функції обліку і контролю в системі управління матеріальним забезпеченням виробництва (на прикладі підприємств кондитерської галузі): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. экон. наук: спец. 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз і аудит" [Електронний ресурс] / Н.А. Сиротенко. – Одеса, 2007. – 23 с. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/ard/2001/01zbmzpt.zip>.

14. *Соколов Я.В.* Диссертационные исследования по бухгалтерскому учету и аудиту: оценка состояния / Я.В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 2008. – № 22. – С. 5-9.

15. *Тарасова С.А.* Статистическое исследование материально-технических ресурсов предприятий почтовой связи: автореф. дис. на соискание науч. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.12 "Бухгалтерский учет, статистика" [Електронний ресурс] / С.А. Тарасова. – Москва, 2004. – Режим доступу: http://planetadisser.com/see/dis_77728.html.

16. *Устьянцев Э.А.* Организация бухгалтерского учёта материальных ресурсов и контроля за их использованием на электростанциях: автореф. дис. на соискание науч. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.12 "Бухгалтерский учет, статистика" [Електронний ресурс] / Э.А. Устьянцев. – Москва, 2004. – Режим доступу: <http://www.dissercat.com/content/organizatsiya-bukhgalterskogo-ucheta-materialnykh-resursov-i-kontrolya-za-ikh-ispolzovaniem>.

17. *Шендригоренко М.Т.* Методика обліку, контролю і аналізу матеріальних ресурсів (на прикладі гірничодобувних підприємств м. Кривого Рогу): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. экон. наук: спец. 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз і аудит" [Електронний ресурс] / М.Т. Шендригоренко. – Київ, 2000. – Режим доступу: <http://dissers.com.ua/contents/35375.html>.

18. *Шорин В.Г.* О путях повышения эффективности управления наукой / В.Г. Шорин, В.В. Косолапов // Проблемы управления наукой в условиях научно-технической революции. – М., 1972. – 127 с.

РОМАНЧУК Катерина Василівна – кандидат економічних наук, доцент, докторант кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету.

Стаття надійшла до редакції 22.01.12 р.